

Umsatzsteuer

Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung



1

2024

THEMA 1:

Gesetzliche Änderungen
des UStG

THEMA 2:

Neues zur
Unternehmereigenschaft

THEMA 3:

Abgrenzung von Haupt-
und Nebenleistungen

INHALT

Editorial

3

Ort der sonstigen Leistung bei Schadensregulierung 17

UMSATZSTEUER

Anwendung des Nullsteuersatzes für
bestimmte Photovoltaikanlagen

4

Update zur umsatzsteuerlichen Behandlung von
Aufsichts- und Verwaltungsräten

5

Ausweis einer falschen Umsatzsteuer in
Rechnungen an Endverbraucher

6

Unternehmereigenschaft: Abgrenzung von
Bruchteilsgemeinschaft und
Gesamthandsgemeinschaft in Form einer GbR

7

Neues zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung 8

Kein Vorsteuerabzug aus Installationskosten
einer Heizungsanlage bei Wohnraumvermietung 9

Neues zum Reemtsma-Anspruch –
Urteil „Schütte“ des EuGH 9

Einführung der Steuerbefreiung für die Verwaltung
von Investmentvermögen nach § 4 Nr. 8h UStG 10

BMF zur Steuerbefreiung von Laborleistungen 11

Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis
der Umsätze 12

Unentgeltliche Zuwendungen und Vorsteuerabzug 13

Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts
bei Überweisungen 14

Ermäßigter Steuersatz bei kurzfristiger Vermietung 15

Steuerbare Leistungserbringung durch
Gesellschafter an die Gesellschaft 15

Umsatzsteuerliche Behandlung von
Parkraumbewirtschaftungsverträgen 16

Schreiben des BMF vom 9.10.2023 zur
Fiskalvertretung 17

EuGH: Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer 18

Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen
Anschlusslieferung 19

Umsatzsteuerliche Änderungen durch das
Wachstumschancengesetz und Entwurf
des Jahressteuergesetzes 2024 20



EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir freuen uns, Ihnen das erste Rundschreiben „Umsatzsteuer“ für das Jahr 2024 zu präsentieren.

Das Wachstumschancengesetz ist mittlerweile verabschiedet und damit auch die obligatorische Einführung der E-Rechnung. Die Digitalisierung des Rechnungsausgangs- und Rechnungseingangsprozesses wird daher in diesem und den nächsten Jahren für viele Unternehmen auf der Tagesordnung stehen.

Seit unserem letzten Rundschreiben haben sich darüber hinaus keine weiter reichenden Änderungen in der Umsatzsteuer ergeben. Jedoch waren die Gerichte aktiv. Eine Auswahl beachtenswerter Urteile haben wir für Sie zusammengestellt. Hervorzuheben sind beispielsweise verschiedene Urteile zur Frage der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen. Und auch die Frage der Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten ist erneut Gegenstand der Rechtsprechung gewesen.

Wir wünschen Ihnen viel Freude bei der Lektüre und eine schöne Sommerzeit.

Mit freundlichen Grüßen
Ihr Guido Karmann

FÜR PV-ANLAGEN-BETREIBER UND -LIEFERANTEN

Anwendung des Nullsteuersatzes für bestimmte Photovoltaikanlagen

Seit dem 1.1.2023 gilt für die Lieferung von Photovoltaikanlagen im Umsatzsteuerrecht der sog. Nullsteuersatz. Am 30.11.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu bestimmten Einzelfragen bei der Anwendung des Nullsteuersatzes Stellung genommen.

Für Photovoltaikanlagen-Investoren, bei denen die Lieferung von Solarmodulen aus dem In- oder Ausland (innergemeinschaftliche Erwerbe oder Einfuhren) bzw. die Installation der Anlage und des dazugehörigen Stromspeichers nach dem 1.1.2023 erfolgte bzw. erfolgt, gilt hinsichtlich der Umsatzsteuer der ermäßigte Steuersatz von 0 %.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes hatte das BMF bereits im Schreiben vom 27.3.2023 veröffentlicht.

Zu den wesentlichen Voraussetzungen gehört insbesondere, dass die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für Tätigkeiten für das Gemeinwohl genutzt werden, installiert wird. Dies gilt als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt oder betragen wird.

Die Anwendung des Nullsteuersatzes hat mangels Vorsteuerabzug aus der Anschaffung insbesondere zur Folge, dass die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe für den privat verbrauchten Strom und für die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung der Photovoltaikanlage entfällt.

Anders ist dies bei Anlagen, die vor dem 1.1.2023 ohne Anwendung des Nullsteuersatzes und folglich mit einem vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug angeschafft wurden. In diesen Fällen erfolgt nach wie vor die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe für den privat verbrauchten Strom und für die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung der Photovoltaikanlage.

Eine Entnahme der Photovoltaikanlage ist dabei nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nicht unternehmerische Zwecke verwendet werden. Davon ist aus Ver-

einfachungsgründen auszugehen, wenn ein Teil des Stroms in einer Batterie gespeichert wird und wenn der erzeugte Strom nicht nur gelegentlich in ein nicht dem Unternehmen zugeordnetes E-Fahrzeug geladen oder für den Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugeordneten Wärmepumpe verwendet wird.

Da das ursprüngliche Schreiben vom 27.3.2023 viele Fragen offengelassen hat, hat das BMF am 30.11.2023 zu bestimmten Einzelfragen bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung für die Entnahme von Photovoltaikanlagen, die vor dem 1.1.2023 angeschafft wurden, und bei der Anwendung des Nullsteuersatzes Stellung bezogen und Regelungen getroffen, die das bisherige Schreiben ergänzen:

- Bei der Entnahme unter Anwendung der Vereinfachungsregelung handelt es sich um ein Wahlrecht des Unternehmers. Dieses Wahlrecht kann durch eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Finanzamt ausgeübt werden.
- Als Nachweis für die Vereinfachungsregelung reicht es aus, wenn der erzeugte Strom nicht nur gelegentlich in ein nicht dem Unternehmen zugeordnetes E-Fahrzeug geladen oder für den Betrieb einer nicht dem Unternehmen zugeordneten Wärmepumpe verwendet wird.
- Aus den Lieferungen und/oder sonstigen Leistungen, die für eine entnommene Photovoltaikanlage bezogen worden sind, ist ein Vorsteuerabzug nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung und unter den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen möglich.
- Soweit die Photovoltaikanlage vor dem 1.1.2023 angeschafft und durch den Unternehmer wirksam zur Regelbesteuerung optiert wurde, unterliegt dieser auch dann weiterhin der fünfjährigen Bindungsfrist an die Regelbesteuerung, wenn die Anlage aus dem Unternehmen entnommen wurde. Da ein vorzeitiger Wechsel in die Kleinunternehmerregelung nicht möglich ist, unterliegt die Einspeisevergütung weiterhin der Umsatzsteuer.
- Die gleichzeitige Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag gilt als Sachgesamtheit, für die einheitlich der Nullsteuersatz anzuwenden ist, soweit die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.



HINWEIS: Die aktuelle Stellungnahme des BMF zeigt, dass bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen noch immer nicht alle Fragen geklärt sind.

FÜR AUFSICHTS- UND VERWALTUNGSRÄTE SOWIE ANDERE KONTROLLGREMIEEN

Update zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichts- und Verwaltungsräten

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschied am 21.12.2023, dass Aufsichtsräte regelmäßig dann keine Unternehmer im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) sind, wenn ihre Tätigkeit variabel und ohne Verlustbeteiligung vergütet wird.

Seit Sommer 2019 sind Aufsichtsratsmitglieder bzw. Mitglieder von Kontrollgremien im Fokus der umsatzsteuerlichen Betrachtung. Der EuGH hatte, abweichend von der bisherigen Auffassung, entschieden, dass ein Aufsichtsratsmitglied einer Stiftung mit ausschließlich fester Vergütung nicht selbstständig tätig und damit nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen sei. Diese Rechtsprechung wurde seitens des Bundesfinanzhofs (BFH) übernommen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat daraufhin Anwendungsregelungen für die Praxis geschaffen. Danach sind Aufsichtsratsmitglieder mit einer festen Vergütung nicht länger als umsatzsteuerliche Unternehmer anzusehen. Erhält ein Aufsichtsratsmitglied eine gemischte Vergütung mit einem variablen Anteil von mindestens 10 %, ist weiterhin von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Bei vollständig variabler Vergütung ist von der unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

Nach zwei BMF-Schreiben und deren Umsetzung in Abschnitt 2.2 Abs. 3a Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) schien das Thema „erledigt“, bis sich der EuGH in seinem Urteil aus Dezember 2023 wieder einmal mit der Behandlung eines Aufsichtsrats – diesmal einer luxemburgischen Aktiengesellschaft – zu beschäftigen hatte.

Im Urteilsfall war zu entscheiden, ob ein Aufsichtsratsmitglied bei einer ausschließlich variablen Entlohnung ein wirtschaftliches Risiko trägt und er damit als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen ist. Der EuGH ordnet die Tätigkeit in seinem Urteil als nicht selbstständig ein. Die Frage zur Selbstständigkeit beurteilt sich danach, ob ein Unterordnungsverhältnis vorliegt. Hierfür ist im Einzelfall zu prüfen, ob das Verwaltungsratsmitglied die Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und unter eigener Verantwortung ausführt und ob es das mit der Ausübung dieser Tätigkeiten verbundene wirtschaftliche Risiko trägt. Die nationalen Rechtsvorschriften bezüglich der Verteilung der Verantwortlichkeiten und der Haftung der Beteiligten sind bei dieser Prüfung mit einzubeziehen.

Diese Beurteilung ist auch maßgeblich, wenn die Höhe der Vergütung des Verwaltungsratsmitglieds von den Gewinnen der Gesellschaft abhängig ist, da das Mitglied jedenfalls kein Verlustrisiko im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit trägt. Die Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft ist nicht gleichzusetzen mit dem Tragen eines eigenen Gewinn- und Verlustrisikos. Daneben merkt der EuGH an, dass eine Selbstständigkeit zu verneinen ist, selbst wenn das Verwaltungsratsmitglied Fachwissen und Know-how in den Verwaltungsrat einbringt und an Abstimmungen teilnimmt, da die Gesellschaft die Folgen der Entscheidungen des Verwaltungsrats trifft und somit das damit einhergehende wirtschaftliche Risiko trägt.



HINWEIS: Es bleibt abzuwarten, welche Konsequenzen die Finanzverwaltung aus der Entscheidung ziehen wird. Die bisherige Praxis, nach der Verwaltungs- bzw. Aufsichtsräte mit einem variablen Vergütungsbestandteil von mindestens 10 % der Gesamtvergütung grundsätzlich selbstständig tätig und Unternehmer sind, genügt nicht, um pauschal von einem wirtschaftlichen Risiko auszugehen. Steuerpflichtige können sich aktuell weiterhin auf die Auffassung der Finanzverwaltung berufen. Wir empfehlen, die Entwicklungen weiterhin zu beobachten. Auf Basis der vorliegenden Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass sich für die Zukunft nochmals wesentliche Änderungen im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft von Aufsichtsräten ergeben werden.

Offen bleibt auch, wie die Tätigkeit eines Verwaltungsrats- oder Aufsichtsratsmitglieds bei dem Vorliegen einer unselbstständigen Tätigkeit lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlich zu beurteilen ist.

FÜR UNTERNEHMEN

Ausweis einer falschen Umsatzsteuer in Rechnungen an Endverbraucher

Stellen Unternehmer Rechnungen mit einer zu hohen Umsatzsteuer aus, muss diese als „Strafsteuer“ an die Finanzverwaltung abgeführt werden. Nur mit einer Rechnungskorrektur kann dieser Fehler behoben werden. Zumindest bei Rechnungen, die an Endverbraucher ausgestellt werden, ergibt sich durch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 8.12.2022 eine Vereinfachung. Am 27.2.2024 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Finanzbehörden verpflichtet, die geänderte Rechtsprechung anzuwenden.

Wenn ein Unternehmer in einer Rechnung einen höheren Steuerbetrag ausweist, als er nach den gesetzlichen Bestimmungen schuldet, hat er grundsätzlich auch den fälschlicherweise zu hoch ausgewiesenen Mehrbetrag, die sog. „Strafsteuer“, an die Finanzverwaltung abzuführen. Trotzdem darf ein vorsteuerabzugsberechtigter Rechnungsempfänger die Vorsteuer lediglich in der Höhe abziehen, in der sie tatsächlich entstanden ist. Die Regelung zielt darauf ab, eine Gefährdung des Steueraufkommens aus der missbräuchlichen Verwendung der aufgrund des zu hohen Steuerausweises fehlerhaften Rechnung zu vermeiden.

Wenngleich Nichtunternehmer, also insbesondere Endverbraucher, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und damit ein zu hoher Rechnungsausweis nicht zur Gefährdung des Steueraufkommens führen kann, hat der Bundesfinanzhof (BFH) am 13.12.2008 entschieden, dass die Steuerschuld bei unrichtigem Steuerausweis auch bei Rechnungserteilung an einen Nichtunternehmer entsteht.

Eine andere Rechtsauffassung vertritt der EuGH in seiner Entscheidung vom 8.12.2022. Danach schuldet ein Unternehmer, der eine Dienstleistung erbringt und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich an einen Endverbraucher erbracht wurde.

Das BMF wendet die Grundsätze aus der Entscheidung des EuGH seit dem 27.2.2024 an.

Ob bei einem zu hohen Steuerausweis eine Steuer entsteht, ist im ersten Schritt im Hinblick auf die Person des Rechnungsausstellers zu prüfen. Das Gesetz unterscheidet – im Gegensatz zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) – zwei Fälle: den unrichtigen und den unberechtigten Steuerausweis. Das BMF schränkt die Anwendung auf Fälle des unrichtigen Steuerausweises ein. Bei einem unberechtigten Steuerausweis bleibt es somit in jedem Fall bei der „Strafsteuer“.

Im zweiten Schritt ist die Person des Rechnungsempfängers zu prüfen. Anwendung finden die Grundsätze nur für Fälle, in denen es sich um einen Endverbraucher handelt. Dabei werden Endverbraucher sowohl als Nichtunternehmer als auch als Unternehmer, die nicht als Unternehmer handeln, definiert.

Liegen beide Voraussetzungen – unrichtiger Steuerausweis und Rechnungsempfänger ist ein Endverbraucher – vor, entsteht keine „Strafsteuer“ und eine Rechnungskorrektur ist nicht erforderlich. Zu beachten ist jedoch, dass durch den Rechnungsaussteller mit hinreichender Sicherheit nachzuweisen ist, dass es sich um Endverbraucher handelt. Zu der Frage, wie dieser Nachweis erfolgen kann, gibt das BMF einen Hinweis. Demnach kann die Art der Leistung berücksichtigt werden, wenn diese ihrer Art nach nicht für ein Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt ist.



FAZIT: Insbesondere für Unternehmer, die im Massengeschäft B2C-Leistungen erbringen, ist dieses Anwendungsschreiben erfreulich, denn eine Rechnungskorrektur ist in vielen Fällen gar nicht oder nur mit sehr hohem Aufwand möglich. Trotzdem bleiben Zweifelsfragen, die eine Betrachtung des Einzelfalls erforderlich machen.

FÜR UNTERNEHMER

Unternehmereigenschaft: Abgrenzung von Bruchteils- gemeinschaft und Gesamthands- gemeinschaft in Form einer GbR

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 25.10.2023 bestätigt, dass Ehegatten, die gemeinschaftlich eine Hundezucht betreiben, eine GbR bilden können. Die GbR kann wiederum eine Unternehmerin i. S. d. Umsatzsteuergesetzes (UStG) sein. Dies hat zu Verunsicherungen hinsichtlich der Abgrenzung zur Bruchteilsgemeinschaft geführt, die nach den jüngsten Urteilen des BFH und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) keine Unternehmerin i. S. d. UStG ist.

Eine umsatzsteuerrechtliche Unternehmereigenschaft ist anzunehmen, wenn die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllt sind. Unternehmer i. S. d. UStG ist, wer eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 25.10.2023 die Auffassung des Finanzgerichts (FG) Rheinland-Pfalz bestätigt. Das FG hatte in seinem Urteil vom 28.2.2023 bereits entschieden, dass eine Ehegattengemeinschaft in Form einer GbR eine Unternehmerin i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG sein kann. Der BFH musste sich in seinem Urteil inhaltlich nicht mit der Abgrenzungsfrage beschäftigen, ob eine Bruchteilsgemeinschaft oder eine Gesamthandsgemeinschaft in Form einer GbR vorliegt. Gleichwohl beinhaltet das Urteil Kriterien für das Vorliegen einer GbR.

Für eine GbR ist nach Auffassung des BFH kein schriftlicher Vertrag erforderlich. Vielmehr kann eine GbR auch bereits durch konkludentes Handeln gegründet werden. Für die Annahme einer GbR ist es unschädlich, wenn Wirtschaftsgüter nicht zur Gesamthand gehören, sondern zu Bruchteilen oder als Alleineigentum erworben werden. Die gemeinschaftliche Zweckverfolgung einer GbR setzt nicht voraus, dass die eingesetzten Wirtschaftsgüter der Gesamthand zuzuordnen sind. Es genügt vielmehr, wenn die Wirtschaftsgüter von einem oder mehreren Gesellschaftern für den gesellschaftlichen Zweck schuldrechtlich eingesetzt werden.

Die Ehegattengemeinschaft wurde bereits vom FG Rheinland-Pfalz als GbR klassifiziert. Da eine GbR Trägerin von Pflichten und Rechten sein kann, ist sie im Umkehrschluss auch als Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 UStG einzuordnen.

Mit seinem Beschluss vom 28.8.2023 hat der BFH entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft keine Unternehmerin i. S. d. § 2 UStG sein kann, da sie keine entgeltlichen Leistungen erbringt. Es ist vielmehr von einer anteiligen Leistungserbringung durch die Miteigentümer auszugehen. Der BFH führte aus, dass für die Frage, wer eine entgeltliche Leistung erbringt, festzustellen ist, wer die wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dies richtet sich danach, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit im eigenen Namen, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausübt und ob die Ausübung dieser Tätigkeit mit dem Tragen des wirtschaftlichen Risikos einhergeht. Mit der Frage nach der Abgrenzung zwischen einer Gesamthandsgemeinschaft und einer Bruchteilsgemeinschaft hatte sich der BFH in seinem Beschluss nicht zu befassen.

Der Beschluss des BFH vom 28.8.2023 bestätigt die jüngste Rechtsprechung, sodass auch in der Zukunft von einer Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft einer Bruchteilsgemeinschaft auszugehen ist. Die Auffassung des BFH wurde auch vom EuGH mit seinem Urteil vom 5.10.2023 bestätigt.



FAZIT: Der BFH hat mit seinem Beschluss vom 28.8.2023 Rechtssicherheit hinsichtlich der Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft einer Bruchteilsgemeinschaft geschaffen. Mit seinem Urteil vom 25.10.2023 hat der BFH zwar Kriterien für das Vorliegen einer GbR definiert. In der Praxis dürfte die Beurteilung, ob eine Bruchteilsgemeinschaft oder eine Gesamthandsgemeinschaft in Form einer GbR vorliegt, jedoch weiterhin zu Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Abhilfe kann die durch das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eingeführte Möglichkeit der Eintragung der GbR in das Gesellschaftsregister bringen.

FÜR UNTERNEHMER

Neues zur Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung

Die Frage, ob bei einem Leistungsbündel mehrere Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegt, spielt eine wichtige Rolle bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines Umsatzes. Ort der Leistung, Zeitpunkt der Leistung oder auch die Frage der Steuerbefreiung können – je nach Einordnung – erheblich abweichen. Abgrenzungsfragen sind daher regelmäßig Gegenstand der Rechtsprechung.

Lieferungen und sonstige Leistungen sind regelmäßig als eigenständige Leistung zu beurteilen. Jedoch darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang umsatzsteuerlich nicht künstlich in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. Liegen Haupt- und Nebenleistung vor, teilt die Nebenleistung das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung. Als Nebenleistungen sind Leistungen anzusehen, die im Vergleich zu dieser nebensächlich sind. Bei der Beurteilung ist auf die Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers abzustellen.

Für Unternehmer kann diese Beurteilung mitunter schwer oder in Einzelfällen unmöglich sein. Insofern kommt es in der Praxis häufig zu Streitfällen. Bundesfinanzhof (BFH) und der Europäische Gerichtshof (EuGH) haben erneut zum Thema entschieden.

Bereits berichtet haben wir über das sogenannte „Putenstall-Urteil“ des EuGH zu der Frage der Vermietung eines Gebäudes mit Betriebsvorrichtung (Ausgabe 2/2023). Danach liegt eine einheitliche und steuerfreie Vermietungsleistung vor, wenn eine Immobilie gemeinsam mit einer Betriebsvorrichtung vermietet wird, die dauerhaft eingebaut und untrennbar mit der Immobilie verbunden ist.

Auch zu der Vermietung von Betriebsvorrichtungen hatte der BFH im Falle der Vermietung einer Golf-Anlage zu urteilen. Fraglich war insbesondere, ob auch verschiedene Hauptleistungen vorliegen können, wenn neben der Vermietungsleistung noch weitere Leistungen durch den Vermieter erbracht werden. Der BFH kam zu dem Schluss, dass nur ausnahmsweise von einer einheitlichen Vermietungsleistung ausgegangen werden kann, wenn neben der Vermietung des Grundstücks und der Überlassung der Betriebsvorrichtung keine weiteren Leistungen erbracht werden.

Keine einheitliche Leistung stellt, so der BFH, die kostenpflichtige Bereitstellung von Parkplätzen bei einem Museum dar. Dagegen sei es zweifelhaft, ob die WC-Anlage eines Museums, die die Besucher kostenpflichtig nutzen können, eine Nebenleistung zur steuerfreien kulturellen Hauptleistung sein kann.

In einem weiteren Fall aus Oktober 2023 hatte der EuGH zu entscheiden, ob die Gewährung einer Abo-Prämie für den Abschluss eines Zeitschriftenabonnements eine Nebenleistung darstellt. Im vorliegenden Fall war ein Tablet bzw. ein Smartphone als Prämie bei Abschluss eines Zeitschriftenabonnements gewährt worden. Der EuGH sah den Zweck des Tablets bzw. Smartphones insbesondere darin, die abonnierten Zeitungen digital lesen zu können. Insofern sei die Prämie in diesem Fall das Mittel, um die Hauptleistung in Anspruch zu nehmen. Damit geht der EuGH in diesem Fall von einer einheitlichen Leistung aus.

Nicht immer offensichtlich ist nicht nur die Frage, ob eine einheitliche Leistung vorliegt, sondern auch, welche der Leistungen die Hauptleistung und welche die Nebenleistung ist. Wird ein Gebäude mit Betriebsvorrichtung als einheitliche Leistung vermietet, kann sich dann auch die Frage der zutreffenden Bemessungsgrundlage stellen, wenn die Vermietung beispielsweise an nahestehende Personen erfolgt.

Steht die steuerfreie Vermietung des Grundstücks im Vordergrund, ist die zutreffende Bemessungsgrundlage nach Auffassung des BFH nicht weiter zu diskutieren. Sofern jedoch die Vermietung der Betriebsvorrichtung dem Leistungsbündel das umsatzsteuerliche Gepräge gibt, ist die Leistung insgesamt umsatzsteuerpflichtig. Dann kann es notwendig sein, die zutreffende Mindestbemessungsgrundlage zu ermitteln.

Liegen jedoch getrennt zu beurteilende Leistungen vor, ist die Frage der Mindestbemessungsgrundlage nur für die steuerpflichtigen Leistungen zu beurteilen.



EMPFEHLUNG: Die Entscheidungen der Gerichte machen nochmalig deutlich, wie wichtig die Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbündeln ist. Um Risiken zu vermeiden, müssen Unternehmer die von der Rechtsprechung und Finanzverwaltung entwickelten Grundsätze zur Beurteilung heranziehen. An verlässlichen Kriterien fehlt es in der Praxis leider häufig, sodass auch künftig mit weiteren Urteilen in diesem Bereich zu rechnen ist.

FÜR VERMIETER

Kein Vorsteuerabzug aus Installationskosten einer Heizungsanlage bei Wohnraumvermietung

Am 7.12.2023 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug für Vermieter konkretisiert. Streitig war der Vorsteuerabzug für die Installation einer neuen Heizungsanlage. Der BFH ordnete die Eingangsleistung der steuerfreien Vermietung zu und verurteilte damit den Vorsteuerabzug.

Die Vermietung von Wohnraum ist umsatzsteuerfrei. Folglich wird ein Vorsteuerabzug verwehrt, soweit die bezogenen Leistungen im Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung stehen.

Liefert der Vermieter auch Wärme und Warmwasser, kann es sich dabei entweder um eine Nebenleistung oder, unter bestimmten Voraussetzungen, um eine eigenständige Leistung handeln. Liegt eine eigenständige Leistung vor, ist diese umsatzsteuerpflichtig. Eingangsleistungen, die damit im Zusammenhang stehen, berechtigen zum Vorsteuerabzug.

In dem entschiedenen Fall hat ein Vermieter, der gleichzeitig Lieferant für Wärme und Warmwasser an seine Mieter ist, den Vorsteuerabzug für den Erwerb und die Installation einer Heizungs- und Warmwasseranlage geltend gemacht. Damit hat er die Eingangsleistung der steuerpflichtigen Lieferung von Wärme und Warmwasser zugeordnet. Über die Vorauszahlungen musste nach dem Mietvertrag jährlich abgerechnet werden. Er verzichtete auf die Kleinunternehmerregelung, erklärte die Umsätze in Höhe des Nettobetrags der entsprechenden Vorauszahlungen zu 19 % in seiner Umsatzsteuererklärung und machte Vorsteuerbeträge aus der Anschaffung der Heizungsanlage geltend.

Der BFH widerspricht der Auffassung des Steuerpflichtigen. Der Vorsteuerabzug wird ausgeschlossen, da der Erwerb und die Installation der Heizungsanlage in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung stehen. „Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen die Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten

handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.“ Da im vorliegenden Fall die Kosten der Installation nicht als Betriebskosten neben der Miete gesondert (und steuerpflichtig) umgelegt werden konnten, wurde der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die Kosten, die aus der Gebrauchsgewährung herrühren, sind laut Auffassung des BFH mit dem (steuerfreien) Mietentgelt abgegolten.



FAZIT: Die Frage der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Eingangs- und Ausgangsleistungen im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnraum ist komplex. Nicht nur im Hinblick auf Wärme- und Wasserlieferungen, sondern auch bei der Lieferung von Strom kann es zu eigenständigen und steuerpflichtigen Leistungen kommen. Dabei zeigt das vorliegende Urteil, dass eine Optimierung des Vorsteuerabzugs aus Eingangsleistungen nicht ohne Weiteres möglich ist.

FÜR ALLE UNTERNEHMER

Neues zum Reemtsma-Anspruch – Urteil „Schütte“ des EuGH

Aufgrund einer Vorlage des Finanzgerichts (FG) Münster musste sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) erneut mit dem Reemtsma-Direktanspruch beschäftigen. Mit Urteil vom 7.9.2023 hat er sich zur Akzessorietät des Direktanspruchs zum zivilrechtlichen Anspruch und der Verzinsung geäußert und damit weitere Punkte in Bezug auf den Reemtsma-Anspruch geklärt.

Der Reemtsma-Anspruch beschäftigt die Umsatzsteuer-Welt schon einige Zeit. Durch sein Schreiben aus dem Jahr 2022 hat aber mittlerweile auch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Reemtsma-Anspruch anerkannt und dem Leistungsempfänger einen Direktanspruch gegenüber dem Finanzamt unter gewissen Voraussetzungen zugebilligt.

Hintergrund des Anspruchs ist, dass ein Leistender in einer Rechnung eine zu hohe Steuer gemäß § 14c des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausgewiesen hat und der Leistungsempfänger diese an den Leistenden entsprechend der Rechnung gezahlt hat. Der Leistungsempfänger hat allerdings nur in Höhe der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer ein Recht zum Vorsteuerabzug. Die Rückforderung der zu viel

gezahlten Umsatzsteuer gegenüber dem Leistenden ist grundsätzlich ein zivilrechtlicher Anspruch. Das BMF erkennt einen Direktanspruch des Leistungsempfängers auf Rückzahlung der Umsatzsteuer durch das Finanzamt an, wenn die Rückzahlung durch den Leistenden z. B. wegen Zahlungsunfähigkeit übermäßig erschwert ist. Zusätzlich muss u. a. die Leistung tatsächlich erbracht worden sein, der Anspruch darf zivilrechtlich nicht verjährt und der Fiskus muss noch bereichert sein. Im Ergebnis bleibt es aber dabei, dass es sich um eine Billigkeitsmaßnahme handelt, die einer Einzelfallentscheidung bedarf.

Im Fall des FG Münster wollte nun ein Steuerpflichtiger eine Rechnungskorrektur erreichen, da das Finanzamt im Rahmen einer Betriebsprüfung lediglich einen Vorsteuerabzug von 7 % für Holzlieferungen zuließ. Der Lieferant lehnte eine Rechnungskorrektur und Rückzahlung der zu viel gezahlten Umsatzsteuer wegen der Einrede der Verjährung ab. Daraufhin stellte der Steuerpflichtige einen Billigkeitsantrag beim Finanzamt und machte den Reemtsma-Direktanspruch geltend.

Das FG Münster legte daraufhin dem EuGH die Fragen vor, ob ein Reemtsma-Anspruch auch dann besteht, wenn bereits zivilrechtliche Verjährung eingetreten ist, und ob zusätzlich der Reemtsma-Anspruch auch zu verzinsen ist.

Der EuGH urteilte daraufhin, dass gerade im Fall der zivilrechtlichen Verjährung eine übermäßige Erschwerung besteht, den Anspruch gegenüber dem Leistenden durchzusetzen, und damit der Reemtsma-Anspruch geltend gemacht werden kann. In diesen Fällen kann aber der Leistende gegenüber dem Finanzamt keine Korrektur der zu viel gezahlten Umsatzsteuer verlangen. Er würde sich dann missbräuchlich verhalten, wenn er sich einerseits auf Verjährung beruft, andererseits aber eine Erstattung verlangt. Das Finanzamt hätte in diesen Fällen dann das Recht, die Auszahlung zu verweigern. Somit bestünde nicht die Gefahr der doppelten Inanspruchnahme des Finanzamts. Daneben entschied der EuGH auch, dass der Reemtsma-Anspruch, sofern eine Rückzahlung der zu viel erhaltenen Umsatzsteuer nicht in angemessener Frist erfolgt, zu verzinsen ist.

Damit hat der EuGH entgegen der Auffassung des BMF geurteilt und der zivilrechtlichen Akzessorietät eine Absage erteilt. Das BMF wird sich in der Folge erneut mit dem Reemtsma-Anspruch auseinandersetzen müssen. Bis dahin gilt, die Fälle weiterhin offen zu halten.



EMPFEHLUNG: Wir empfehlen Steuerpflichtigen, die Veranlagungen diesbezüglich offen zu halten. Leistungsempfängern wird nun die Möglichkeit gegeben, auch nach einer Betriebsprüfung den Reemtsma-Anspruch geltend zu machen. Gleichzeitig hat das Finanzamt die Möglichkeit, dem Leistenden die Auszahlung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer zu verweigern.

FÜR KAPITALVERWALTUNGSGESELLSCHAFTEN

Einführung der Steuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentvermögen nach § 4 Nr. 8h UStG

Durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) wurde der Anwendungsbereich des § 4 Nr. 8h Umsatzsteuergesetz (UStG) erweitert. Die Vorschrift umfasst nun sämtliche Alternative Investmentvermögen (AIF) nach Kapitalanlagegesetzbuch (KAGB) und ist nicht mehr auf Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) und Wagniskapitalfonds beschränkt.

Ziel der Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen für die Verwaltung von Investmentvermögen war und ist es, gleiche Ausgangsbedingungen für Kapitalverwaltungsgesellschaften bzw. Fondsverwalter zu schaffen und Deutschland als Finanzstandort attraktiver zu gestalten. In ausländischen Rechtsordnungen ist die Verwaltung sämtlicher Fonds schon seit geraumer Zeit umsatzsteuerfrei. Fonds bzw. Anleger waren bislang in Deutschland zusätzlich mit der Umsatzsteuer auf Leistungen der Kapitalverwaltungsgesellschaft belastet, was im Ausland nicht der Fall war.

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wurde durch das ZuFinG deshalb die Umsatzsteuerbefreiung für die Verwaltung von Investmentvermögen nach § 4 Nr. 8h UStG erweitert und die Anlage in deutsche Investmentvermögen attraktiver gestaltet.

Vor Inkrafttreten des Gesetzes umfasste die Umsatzsteuerbefreiung nur OGAW und Wagniskapitalfonds als vergleichbare AIF. Durch die Neuregelung fallen unter die Steuerbefreiung nun alle Alternativen Investmentfonds, also beispielsweise auch Private-Equity-, Venture-Capital-, Immobilien- und Krypto-Fonds. Damit besteht die Steuerpflicht nur noch für solche Anlagevermögen, die nicht als AIF zu qualifizieren sind.

Für den Umgang, die Reichweite bzw. die Auslegung und den sachlichen Anwendungsbereich des Begriffs der „Verwaltung“ können die bereits im Zusammenhang mit der „alten“ Regelung entwickelte Rechtsprechung sowie die bestehenden Verwaltungsgrundsätze weiterhin angewendet werden. Insoweit hat sich inhaltlich an der Vorschrift keine Änderung ergeben, lediglich der „persönliche“ Anwendungsbereich wurde erweitert.

Die Kapitalverwaltungsgesellschaft muss aufgrund der Steuerbefreiung nun die erbrachte Verwaltungsleistung ohne Ausweis von Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Die Rechnung darf folglich nur den Nettobetrag ausweisen und zusätzlich muss die Rechnung einen Hinweis auf die Steuerbefreiung enthalten. Stellt die Kapitalverwaltungsgesellschaft nach dem 1.1.2024 dennoch Umsatzsteuer gesondert in Rechnung, so schuldet sie diese aufgrund der Ausstellung eines unrichtigen Steuerausweises bis zu einer möglichen Berichtigung. Soweit Verträge als Dauerrechnungen gestaltet sind, sind diese zwingend an die neue Regelung anzupassen, um negative steuerliche Folgen zu vermeiden.

Eine weit weniger erfreuliche Folge ist, dass der Vorsteuerabzug bei Eingangsumsätzen, die in Zusammenhang mit der Verwaltung von Fonds auf der Ausgangsseite stehen, ausgeschlossen ist. In den meisten Fällen wird die Kapitalverwaltungsgesellschaft keine weiteren (umsatzsteuerpflichtigen) Ausgangsumsätze erbringen, sodass der Vorsteuerabzug vollständig ausgeschlossen sein wird und keine Quote zu bilden ist. Dies führt zu einer finalen wirtschaftlichen Belastung mit Umsatzsteuer auf Ebene der Kapitalverwaltungsgesellschaft, jedoch eben nicht mehr zu einer Belastung mit Umsatzsteuer auf Ebene der Fonds. Zusätzlich kann die neue Regelung auch eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG erforderlich machen, wenn es entsprechende Wirtschaftsgüter gibt, für die der Berichtszeitraum noch nicht abgelaufen ist.

Daneben kann die neue Regelung auch Auswirkungen auf bestehende Mietverhältnisse der Kapitalverwaltungsgesellschaft haben, sofern die Kapitalverwaltungsgesellschaft Mieter ist. Klauseln in Mietverträgen sollten auf Informationspflichten oder Schadensersatzpflichten überprüft werden. In Mietverträgen mit Unternehmen optiert der Vermieter regelmäßig zur Umsatzsteuer, um zum Vorsteuerabzug berechtigt zu sein. Eine wirksame Ausübung der Option seitens des Vermieters ist allerdings nicht möglich bzw. geht ins Leere, wenn der Mieter eine Kapitalverwaltungs-

gesellschaft ist, die ausschließlich steuerfreie Ausgangsumsätze tätigt. Sofern Mietverträge eine Schadensersatz-Klausel enthalten, für den Fall, dass der Mieter steuerfreie Umsätze tätigt, kann dies zu einer weiteren finanziellen Belastung führen. Entsprechende Pflichten und Auflagen, um den Schadensersatz zu vermeiden, sollten geprüft und beachtet werden.



EMPFEHLUNG: Wir empfehlen Kapitalverwaltungsgesellschaften, bestehende Verträge und Rechnungen zu überprüfen, um keinen unnötigen Schaden zu veranlassen. Mit Blick auf die Konkurrenzsituation dieser Kapitalgesellschaften und die verwalteten Investmentvermögen ist die Neuregelung jedoch zu begrüßen, wenn die erfolgreiche Umstellung auf die neue Situation erst einmal geglückt ist.

FÜR UNTERNEHMER, DIE LABORLEISTUNGEN ERBRINGEN

BMF zur Steuerbefreiung von Laborleistungen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) setzt mit Schreiben vom 10.10.2023 die in Anknüpfung an ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.12.2019 um. Danach können medizinische Analysen (Laborleistungen) eines Laborarztes nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Umsatzsteuergesetz (UStG) umsatzsteuerfrei durchgeführt werden, wenn sie außerhalb eines der in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG genannten Krankenhäuser und vergleichbarer Einrichtungen erbracht werden.

Mit Urteil vom 24.8.2017 hatte der 5. Senat des BFH entschieden, dass medizinische Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat, nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei sein können, nicht aber auch nach Buchst. a dieser Vorschrift steuerfrei sind.

Dem Urteil des 11. Senats des BFH vom 18.12.2019 folgend, ist diese Auffassung nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 18.9.2019 überholt. Dieses setzt das BMF nun mit einer entsprechenden Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) um.

Der Kläger, ein Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik, führte im Streitfall ausschließlich Umsätze an eine X-GmbH aus, ein Unternehmen, das niedergelassenen Ärzten, Rehakliniken, Gesundheitsämtern und Krankenhäusern Laborleistungen zur Verfügung stellt. Dazu erbrachte er Leistungen der Befunderhebung mit dem Ziel konkreter laborärztlicher Diagnosen sowie ärztliche Hilfestellungen bei Maßnahmen, die konkreten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen.

Der Kläger ging davon aus, dass diese Umsätze als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin umsatzsteuerfrei seien, und gab folglich für die Streitjahre keine Umsatzsteuererklärungen ab.

Das Finanzamt (Beklagter) war hingegen der Auffassung, diese Umsätze seien steuerpflichtig, da Leistungen von klinischen Chemikern und Laborärzten nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Patienten beruhen würden, was aber Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung sei.

Laut Entscheidung des BFH vom 18.12.2019 in Anknüpfung an das genannte EuGH-Urteil ist das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Behandelndem und Patient jedoch keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit im Rahmen einer Heilbehandlung. Medizinische Analysen, die von praktischen Ärzten im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet werden, können zur Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit beitragen, da sie ebenso wie jede vorbeugend erbrachte ärztliche Leistung darauf abzielen, die Beobachtung und die Untersuchung der Patienten zu ermöglichen, noch bevor es erforderlich wird, eine etwaige Krankheit zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen. Sie sind zu gesetzlich genannten Heilbehandlungen zu zählen. Daher können medizinische Analysen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik nicht nur nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, sondern auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG steuerfrei sein.

Das abweichende BFH-Urteil des 5. Senats ist insoweit nicht mehr anzuwenden. Es wird nicht beanstandet, wenn bis einschließlich 31.12.2023 erbrachte Leistungen weiter mit Umsatzsteuer abgerechnet werden.



FAZIT: Das Urteil des BFH ist für die umsatzsteuerliche Beurteilung aller Fälle außerhalb eines der in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG genannten Krankenhäuser und vergleichbarer Einrichtungen erbrachter ärztlicher Laborleistungen von Bedeutung. Demnach können auch außerhalb dieser Einrichtungen, Krankenhäuser und Behandlungszentren tätige Laborärzte als Dienstleister ihre Leistungen umsatzsteuerbefreit durchführen.

FÜR UNTERNEHMER MIT GEMISCHTEN UMSÄTZEN

Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze

Verwendet ein Unternehmer bezogene Eingangsleistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist die angefallene Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) äußert sich in einem Schreiben vom 13.2.2024 zu der Vorsteueraufteilung.

Nach Unionsrecht ist für die Vorsteueraufteilung grundsätzlich ein Gesamtumsatzschlüssel anzuwenden, der auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufzurunden ist. Die Mitgliedstaaten können jedoch von diesem Grundsatz abweichen, weshalb der deutsche Gesetzgeber einer „anderen wirtschaftlichen Zurechnung“ Vorrang gewährt.

Wichtig ist, dass die Vorsteueraufteilung nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgt. Nach Auffassung des BMF ist jeder andere Aufteilungsschlüssel primär anzuwenden, wenn er zu präziseren Ergebnissen als der Gesamtumsatzschlüssel führt. Auch ein sog. Teilumsatzschlüssel (z. B. ein objektbezogener Umsatzschlüssel) ist dabei vorrangig. Kommen mehrere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist nicht zwingend die präziseste Methode anzuwenden. Die Auswahl der Methode liegt allein beim Unternehmer. Das Finanzamt kann jedoch überprüfen, inwieweit der angewendete Aufteilungsschlüssel sachgerecht ist. Bei Gebäuden ist der Flächenschlüssel grundsätzlich dem objektbezogenen Umsatzschlüssel vorzuziehen.

Bei Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels wird der Nettobetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigten Umsätze dem Nettobetrag der Gesamtumsätze jeweils aus einem Kalenderjahr gegenübergestellt.

$$\frac{\text{Umsätze mit Vorsteuerabzug (netto)}}{\text{Gesamtumsatz (netto)}} = \text{Gesamtumsatzschlüssel (in Prozent)}$$

In den **Zähler** werden alle zum Vorsteuerabzug berechtigenden Netto-Ausgangsumsätze inklusive der steuerbaren unentgeltlichen Wertabgaben einbezogen.

Der **Nenner** besteht aus dem Netto-Gesamtumsatz des Unternehmers. Subventionen werden nur einbezogen, wenn diese ebenfalls in die Bemessungsgrundlage der zu berücksichtigenden Ausgangsleistungen einbezogen wurden. In diesem Punkt unterscheidet sich der Gesamtumsatzschlüssel von anderen Aufteilungsschlüsseln.

Damit der Aufteilungsmaßstab nicht verfälscht wird, sind folgende Umsätze weder im Zähler noch im Nenner zu berücksichtigen:

- Umsätze aus dem Verkauf von Objekten, die zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs führen
- Hilfsumsätze aus Grundstücks- und Finanzgeschäften
- Umsätze im Rahmen von Kreditgeschäften sowie Wertpapiergeschäften und ähnliche im Rahmen des Gesetzes umsatzsteuerbefreite Umsätze, soweit diese Hilfsumsätze darstellen
- Einnahmen, die nicht umsatzsteuerbar sind (wie Geschäftsveräußerungen im Ganzen, Kapitalerträge etc.)

Die Umsätze sind jeweils nach der Steuerentstehung zu berücksichtigen. Änderungen der Bemessungsgrundlagen sind in dem Zeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist.



EMPFEHLUNG: Die Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel ist in Deutschland grundsätzlich nur anzuwenden, sofern keine „andere wirtschaftliche Zurechnung“ möglich ist, die zu einem genaueren Ergebnis führen würde. Wir empfehlen eine ausreichende Dokumentation im Hinblick auf die Wahl und Ermittlung der Quote abziehbarer Vorsteuern, um für eine Betriebsprüfung gewappnet zu sein.

FÜR UNTERNEHMER

Unentgeltliche Zuwendungen und Vorsteuerabzug

Die Finanzverwaltung reagiert mit Schreiben vom 24.1.2024 auf die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu unentgeltlichen Wertabgaben und damit verbundenem Vorsteuerabzug.

Beziehen Unternehmer Leistungen, hängt die Vorsteuerabzugsberechtigung u. a. davon ab, für welche Ausgangsleistung die bezogene Leistung verwendet werden soll. Wird beabsichtigt, die bezogene Leistung für die unternehmerische Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden, ist der Unternehmer dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt. Hierfür forderten die Finanzverwaltung und der BFH bislang nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen der bezogenen Leistung und der beabsichtigten Ausgangsleistung. Nur mittelbar verfolgte Zwecke genügten dieser Anforderung bisher nicht.

Mit einem Urteil aus 2020 änderte der BFH jedoch seine dahin gehende, einschränkende Rechtsauffassung. Der Urteilsfall betraf einen Bauunternehmer, der beabsichtigte, einen Steinbruch unternehmerisch auszubeuten. Dies wurde von der Behörde nur unter der Auflage genehmigt, dass die Erschließung des Steinbruchs auf Kosten des Unternehmers über eine öffentliche Gemeindestraße erfolgt, die anschließend unentgeltlich an die Gemeinde zu übertragen war. Genutzt wurde die Straße von dem Schwerlastverkehr im Zusammenhang mit dem Steinbruch sowie durch die Allgemeinheit.

Hierzu sowie zum Vorsteuerabzug bei beabsichtigten unentgeltlichen Zuwendungen im Allgemeinen hat sich nun, drei Jahre später, die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 24.1.2024 geäußert.

Demnach ist der Vorsteuerabzug aus einem Leistungsbezug, der unentgeltlich an einen Dritten abgegeben werden soll, nun auch zulässig, wenn hierdurch zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit ermöglicht wird, die Eingangsleistung hierfür unerlässlich und der Vorteil des Dritten allenfalls nebensächlich ist. Weiterhin müssen die Kosten der Eingangsleistung Bestandteil der Preiskalkulation für die Ausgangsleistungen sein. Nur insoweit reicht eine mittelbare Veranlassung für den Vorsteuerabzug aus. Der Bezug einer Leistung ist insbesondere dann unerlässlich, wenn der Unternehmer seine wirtschaftliche Tätigkeit ohne diesen Leistungsbezug nicht ausüben oder fortführen könnte. Die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung (z. B. einer behördlichen Auflage) allein ist hierfür nicht ausreichend.

Weiterhin stellt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) klar, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nur dann unterbleibt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht. Dies ist bei Erfüllung der o. g. Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug der Fall. Nur bei kumulativer Erfüllung aller Voraussetzungen soll es bei einer aus unternehmerischen Gründen ausgeführten unentgeltlichen Lieferung zu keiner Besteuerung kommen.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für den Vorsteuerabzug aus Erschließungsmaßnahmen sieht das BMF keinen Änderungsbedarf an seinem diesbezüglichen Schreiben vom 7.6.2012, da in diesen Fällen die unentgeltliche Weitergabe von Leistungen regelmäßig zu einem un versteuerten Endverbrauch führen würde.



FAZIT: Der Anwendungsbereich des BFH-Urteils wurde durch das BMF stark eingeschränkt. In vielen Fällen wird der Vorsteuerabzug auch weiterhin an einer der genannten Voraussetzungen scheitern.

FÜR UNTERNEHMER MIT IST-BESTEuerung

Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts bei Überweisungen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte in seinem Urteil vom 17.8.2023 darüber zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt eine Überweisung vereinnahmt wird – und gleichzeitig die Umsatzsteuer entsteht.

Die Umsatzsteuer entsteht bei der Berechnung nach vereinnahmten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt werden.

Bei Überweisungen ist zwischen dem Anspruch auf Gutschrift, dem Anspruch auf Wertstellung und dem Anspruch aus der Gutschrift zu unterscheiden.

Strittig war die Frage, ob die Vereinnahmung eines Entgelts am Tag der Gutschrift eines Überweisungsbetrags auf dem Bankkonto erfolgt oder bereits rückwirkend mit der Wertstellung (Valutierung) der Überweisung.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 17.8.2023 nun entschieden, dass die Vereinnahmung erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers vorliegt. Der BFH führt weiter aus, dass der Unternehmer über die Gegenleistung wirtschaftlich verfügen können muss, damit die Voraussetzungen für eine Vereinnahmung erfüllt sind. Eine Überweisung ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht somit erst im Zeitpunkt der Vereinnahmung auf dem Girokonto des Zahlungsempfängers erfolgt.

Dies gilt auch dann, wenn die Wertstellung zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wird. Die Wertstellung auf dem Girokonto definiert den Zeitpunkt, zu dem der Betrag zivilrechtlich zinswirksam eingebucht wird. Dies ist eine von der tatsächlichen Gutschrift unabhängige Buchung. Da es auf die tatsächliche Verfügungsmacht ankommt, kann eine Vereinnahmung nicht durch eine rückwirkende Wertstellung fingiert werden. Eine frühere Wertstellung ist für die zivilrechtliche Verzinsung relevant, nicht aber für die umsatzsteuerrechtliche Vereinnahmung.

Die Gutschrift steht dem Zahlungsempfänger, unabhängig von der Wertstellung, erst mit der Buchung der Gutschrift zur Verfügung und definiert somit den Vereinnahmungszeitpunkt.



FAZIT: Der BFH hat mit seinem Urteil vom 17.8.2023 Klarheit hinsichtlich der Vereinnahmung von Überweisungen geschaffen. Die Vereinnahmung erfolgt erst zum Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Bankkonto. Für Unternehmen, die ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten anmelden, bedeutet dies, dass für die Erstellung von Voranmeldungen ein besonderer Fokus auf die tatsächliche Gutschrift auf dem Bankkonto zu legen ist.

Infolgedessen änderte das BMF den UStAE dahin gehend. Allerdings sind Hausboote oder Wohnmobile ausgeschlossen, da hier das Reisen bzw. die örtliche Mobilität im Vordergrund steht.



MERKE: Die Anwendung des begünstigten Umsatzsteuersatzes bei kurzfristiger Beherbergung wurde zwar erweitert, allerdings sind Hausboote und Wohnmobile ausgenommen.

FÜR VERMIETER

Ermäßigter Steuersatz bei kurzfristiger Vermietung

Der Bundesfinanzhof (BFH) entschied mit Urteil vom 29.11.2022, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht nur für die kurzfristige Vermietung von klassischen Gebäuden und Grundstücken, sondern auch auf „nicht ortsfeste Einrichtungen“ Anwendung findet. Diese Rechtsprechung überführt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit dem Schreiben vom 6.10.2023 in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).

Die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, unterliegt dem ermäßigten Steuersatz.

Die Finanzverwaltung vertrat bislang den Standpunkt, dass dies nur auf die Vermietung von Grundstücken zu kurzfristiger Beherbergung beschränkt ist.

Im vorliegenden Fall vermietete ein Landwirt Wohncontainer an seine Saison-Mitarbeiter. Der BFH hatte zu entscheiden, ob die kurzfristige Beherbergung von Arbeitnehmern in Wohncontainern dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen ist. Die Container waren nicht fest mit dem Grundstück verbunden, sondern standen auf Steinsockeln.

Der BFH stellte klar, dass nicht nur die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) begünstigt ist, sondern allgemein die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung mit dem begünstigten Steuersatz zu belegen ist.

FÜR GESELLSCHAFTER VON PERSONENGESELLSCHAFTEN

Steuerbare Leistungserbringung durch Gesellschafter an die Gesellschaft

Am 12.10.2023 hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine wichtige Entscheidung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen eines Gesellschafters an seine Personengesellschaft gefällt. Das Urteil befasst sich insbesondere mit der Frage, ob die Errichtung eines Gebäudes durch einen Gesellschafter für die Zwecke der Gesellschaft eine steuerbare und entgeltliche Leistung darstellt, selbst wenn die spätere Nutzung des Gebäudes unentgeltlich erfolgt.

Im vorliegenden Fall ging es um eine Personengesellschaft, die auf ihrem Gelände eine Windenergieanlage betrieb und im Rahmen eines Forschungsprojekts ein Batteriegebäude errichtete. Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, hatte sich verpflichtet, ein Gebäude für die Speicherung von Windenergie zu errichten. Die Kosten der Errichtung sollten dabei bis zu einem Betrag von 500.000€ von der Klägerin getragen werden, während die darüber hinausgehenden Kosten von der eigens gegründeten Projektgesellschaft übernommen wurden.

Die Klägerin machte die Vorsteuer für die Baukosten geltend, was das Finanzamt jedoch ablehnte. Das Finanzgericht (FG) Schleswig-Holstein gab der Klägerin zunächst recht, da die Errichtung des Gebäudes eine Voraussetzung für den Betrieb der Windenergieanlage und damit eine unternehmerische Tätigkeit der Klägerin sei.

Der BFH hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache zur erneuten Verhandlung zurück. Der BFH stellte klar, dass die Errichtung des Gebäudes durch die Klägerin eine steuerbare und entgeltliche Leistung darstellt, die der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung vorgeschaltet ist.

Nach Ansicht des BFH liegt eine entgeltliche sonstige Leistung vor, wenn der Gesellschafter für die Gesellschaft ein speziell auf deren Bedürfnisse zugeschnittenes Gebäude errichtet und die Baukosten nur teilweise selbst trägt, während die Gesellschaft die Mehrkosten übernimmt. Diese sog. „Bebauungsleistung“ stellt einen steuerbaren Umsatz dar, da die Gesellschaft als Leistungsempfängerin einen konkreten Vorteil erhält.

Der BFH betonte, dass die Regelungen zur Mindestbemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen auch auf Leistungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft anwendbar sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Leistung teilweise unentgeltlich erbracht wird, wie es bei der Kostendeckelung der Fall war.

Dieses Urteil hat weitreichende Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen innerhalb von Personengesellschaften. Es verdeutlicht, dass auch scheinbar unentgeltliche Leistungen, die durch vertragliche Vereinbarungen und Kostenteilungen wirtschaftlich entgeltlich sind, als steuerbar anzusehen sind.

Für Gesellschafter bedeutet dies, dass sie die umsatzsteuerlichen Folgen solcher Leistungen sorgfältig prüfen und dokumentieren müssen, um spätere steuerliche Nachteile zu vermeiden. Insbesondere bei der Errichtung von Gebäuden oder Anlagen, die sowohl unternehmerischen als auch gemeinschaftlichen Zwecken dienen, ist eine detaillierte vertragliche Regelung erforderlich, um Klarheit über die steuerliche Behandlung zu schaffen.



BEACHTEN: Das getroffene Urteil unterstreicht die Bedeutung einer genauen Prüfung und Dokumentation von gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen und deren steuerlichen Implikationen. Personengesellschaften und ihre Gesellschafter sollten daher ihre Verträge und Vereinbarungen im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Behandlung sorgfältig gestalten und regelmäßig überprüfen.

FÜR UNTERNEHMER

Umsatzsteuerliche Behandlung von Parkraumbewirtschaftungsverträgen

In Anwendung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ergänzt die Finanzverwaltung die Regelungen zum unechten Schadensersatz im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).

In seinem Urteil vom 20.1.2022 hat sich der EuGH mit der umsatzsteuerlichen Behandlung von Kontrollgebühren beschäftigt, die ein Nutzer eines privaten Parkplatzes bei einem Verstoß gegen die Nutzungsbedingungen an das kontrollierende Unternehmen zu zahlen hat. Die Grundsätze des Urteils wurden durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 15.12.2023 in den UStAE übernommen.

Demnach stellen Kontrollgebühren, die ein mit dem Betrieb privater Parkplätze betrauter Unternehmer von den Parkplatznutzern für die Nichtbeachtung der allgemeinen Nutzungsbedingungen erhebt, ein Entgelt für die Bereitstellung des Parkplatzes dar und unterliegen daher der Umsatzsteuer. Es handelt sich hierbei nicht um einen echten, nicht steuerbaren Schadensersatz, wie man ebenso hätte vermuten können.

Nach Auffassung des EuGH entsteht durch das Parken auf bestimmten Parkplätzen ein Rechtsverhältnis zwischen dem Verwalter der Parkfläche und dem Parkplatznutzer. Im Rahmen dessen übernehmen beide Parteien Rechte und Pflichten gemäß den allgemeinen Geschäftsbedingungen für die Parkplatznutzung. Hierzu zählt die Bereitstellung des Parkplatzes durch den Verwalter und die Verpflichtung des Parkplatznutzers, neben den Parkgebühren auch die Kontrollgebühren bei vorschriftswidrigem Verhalten zu entrichten. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Parkplatznutzung und der Kontrollgebühr als Zahlung hierfür.

Die Grundsätze des Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn bis zum 15.12.2023 (Veröffentlichung BMF-Schreiben) eingegangene Zahlungen von derartigen Kontrollgebühren nicht als steuerpflichtiger Umsatz, sondern als echter Schadensersatz behandelt werden.

Eingangsseitig muss sich konsequenterweise eine grundsätzliche Vorsteuerabzugsberechtigung des Parkenden ergeben, sofern die Nutzung des Parkplatzes für Zwecke des Unternehmens erfolgt. Es ist in diesem Fall auf eine ordnungsgemäße Rechnung zu achten, ggf. genügt jedoch die Erfüllung der formalen Anforderungen an eine Kleinbetragsrechnung.

Auch in anderen Fällen gilt es unter Beachtung der oben stehenden Grundsätze sorgfältig abzuwägen, ob weiterhin von einem echten, nicht steuerbaren Schadensersatz ausgegangen werden kann. Auswirkungen könnten sich beispielsweise ebenso auf Vertragsstrafen oder erhöhte Beförderungsentgelte beim Schwarzfahren ergeben, die bislang (noch) als nicht steuerbar gelten.

» **FAZIT: Die Abgrenzung zwischen echtem, nicht steuerbarem Schadensersatz und steuerbarem Entgelt wird zunehmend schwieriger. In Zweifelsfällen empfiehlt es sich, dies bereits bei Vertragsabschlüssen durch entsprechende Umsatzsteuere Klauseln zu berücksichtigen.**

FÜR VERSICHERUNGSUNTERNEHMEN UND IN IHREM AUFTRAG SCHADENSFÄLLE REGULIERENDE UNTERNEHMER

Ort der sonstigen Leistung bei Schadensregulierung

Auf Basis eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zum Ort der sonstigen Leistung bei Schadensregulierung Stellung genommen.

Der EuGH hat bereits im Jahr 2022 eine Entscheidung über die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung bei der Schadensregulierung getroffen. Das Urteil bezog sich auf die Frage, ob Leistungen im Zusammenhang mit der Schadensregulierung als Beratungsleistungen gelten und ggf. der besonderen Ortsbestimmungsregel unterliegen, sofern diese an Nichtunternehmer erbracht werden, die ihren Wohnsitz im Drittlandsgebiet haben.

Demnach gehören die von Drittgesellschaften im Namen und für Rechnung einer Versicherungsgesellschaft erbrachten Dienstleistungen der Schadens-

regulierung nicht zu den Dienstleistungen von Beratern, Ingenieuren sowie Anwälten und nicht zu sonstigen ähnlichen Dienstleistungen wie der Datenverarbeitung und der Überlassung von Informationen.

In diesem Zusammenhang hat das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) geändert.

Das BMF stellt klar, dass eine Beratungsleistung auszuschließen ist, wenn eine Dienstleistung die Ausübung einer Entscheidungsbefugnis voraussetzt, wie z. B. bei der Gewährung oder Ablehnung einer Entschädigung im Fall der Schadensregulierung.

Leistungen im Rahmen einer Anwaltstätigkeit zielen auf die Vertretung und Verteidigung der Interessen eines Mandanten ab, was im Allgemeinen in einem Kontext der Auseinandersetzung stattfindet.

» **FAZIT: Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.**

FÜR AUSLÄNDISCHE UNTERNEHMER, FISKALVERTRETER UND BERATER

Schreiben des BMF vom 9.10.2023 zur Fiskalvertretung

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat sich in einem Schreiben umfassend zur Fiskalvertretung geäußert. Dabei decken sich die Aussagen größtenteils mit der bisherigen Auffassung.

Seit 1997 können ausländische Unternehmer in Deutschland einen Fiskalvertreter bestellen. Dies erspart die umsatzsteuerliche Registrierung sowie die Erfüllung umsatzsteuerlicher Deklarationspflichten.

Voraussetzung ist, dass der Unternehmer

- weder im umsatzsteuerrechtlichen Inland noch in einem der in § 1 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) genannten Gebiete (Freihäfen) seinen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat,
- nur steuerfreie Umsätze in Deutschland ausführt und
- keine deutschen Vorsteuerbeträge abziehen kann.

Der wohl bedeutendste Anwendungsfall für die Fiskalvertretung ist die steuerfreie Einfuhr, an die sich unmittelbar eine innergemeinschaftliche Lieferung oder ein innergemeinschaftliches Verbringen anschließt (sog. Verfahren 42).

Mit Wirkung zum 1.1.2020 wurden die gesetzlichen Vorschriften zur Fiskalvertretung geändert. In § 22b UStG, in dem die Rechte und Pflichten des Fiskalvertreters geregelt sind, wurden folgende Regelungen aufgenommen:

- Der Fiskalvertreter hat auch quartalsweise Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben. Bisher musste der Fiskalvertreter nur eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben.
- Neu eingeführt wurde auch die Verpflichtung, dass der Fiskalvertreter mit der Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine Aufstellung einzureichen hat. Die Aufstellung zeigt die vertretenen Unternehmer und deren Besteuerungsgrundlagen.
- Der Fiskalvertreter ist auch zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen nach den Vorgaben des § 18a UStG verpflichtet. Zwar hatte der Fiskalvertreter auch zuvor Zusammenfassende Meldungen abzugeben. Das Gesetz sah jedoch keine explizite Bezugnahme auf § 18a UStG vor und war damit nicht eindeutig.

Das BMF hat sich in einem Schreiben vom 9.10.2023 umfassend zur Fiskalvertretung geäußert. Aus inhaltlicher Sicht entspricht das neue BMF-Schreiben in großen Teilen dem alten BMF-Schreiben aus 1999. Einige Punkte lassen jedoch aufhorchen. So führt das BMF-Schreiben nun aus, dass beim Fiskalvertreter eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen möglich ist. Da die Fiskalvertretung bei Ausführung steuerpflichtiger Umsätze ausgeschlossen ist, sollte dies eigentlich nicht möglich sein.

Das ursprüngliche BMF-Schreiben zur Fiskalvertretung aus 1999 wird aufgehoben. Es ist zu begrüßen, dass mit dem neuen BMF-Schreiben die Erläuterungen zur Fiskalvertretung nun auch in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) aufgenommen worden sind.



FAZIT: Das BMF hat sich endlich zur Gesetzesänderung bei der Fiskalvertretung im Jahr 2020 geäußert. In großen Teilen entspricht das BMF-Schreiben dem vorherigen BMF-Schreiben aus 1999.

Bei den Pflichten des Fiskalvertreters ist das BMF-Schreiben kritisch zu hinterfragen: Der Fiskalvertreter übernimmt die umsatzsteuerrechtlichen Erklärungs- und Meldepflichten seines Auftraggebers. Er kann daher nur in Ausnahmefällen als Steuerschuldner herangezogen werden.

FÜR IMPORTEURE

EuGH: Ort der Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer

Das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) sieht keine eigenen Ortsbestimmungsregelungen für die Einfuhrumsatzsteuer vor und bedient sich stattdessen eines Verweises in § 21 Abs. 2 UStG, wonach die Zollvorschriften sinngemäß gelten sollen.

Das bisherige weite Verständnis der deutschen Rechtsprechung geht davon aus, dass sich sämtliche Besteuerungsmerkmale der Einfuhrumsatzsteuer aus dem Zollrecht ergeben und auch bezüglich des Entstehungsortes der Einfuhrumsatzsteuer das Zollrecht entsprechend anzuwenden ist.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) stellt in seinem Urteil aus Januar 2024 klar, dass die unionsrechtliche Grundlage keine allgemeine Verknüpfung zwischen der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie (MwStSystRL) und dem Zollkodex herstellt und der Verweis insbesondere nicht die Bestimmung des Ortes der Einfuhr umfasst.

Die deutschen Zollbehörden stehen regelmäßig vor dem Problem, dass eine Ware unter Verstoß gegen zollrechtliche Vorschriften über andere EU-Mitgliedstaaten nach Deutschland gebracht wird (z.B. im Wege des Schmuggels von verbrauchssteuerpflichtigen Waren wie Zigaretten). Dabei stellt sich die Frage, in welchem Staat aus umsatzsteuerlicher Sicht der Ort der Einfuhr liegt. Da das UStG keine besondere Regelung zur Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer für solche Fälle kennt, bei denen die Zollschild in einem anderen Mitgliedstaat unentdeckt geblieben ist, stellt sich die

Frage, welche Zollvorschriften sinngemäß auf Grundlage von § 21 Abs. 2 UStG angewandt werden dürfen.

Auch in dem dem EuGH-Urteil vom 18.1.2024 zugrunde liegenden Sachverhalt erwarb der in Polen wohnhafte Kläger im Jahr 2012 auf einem Markt in Polen Zigaretten (auf deren Verpackung nur belarussische und ukrainische Steuerbanderolen angebracht waren) und verbrachte diese, ohne die Zollstellen darüber zu informieren, in die Nähe von Braunschweig, wo er sie einem deutschen Käufer übergab. Er wurde nach Sicherstellung und Vernichtung der Zigaretten festgenommen. Das Hauptzollamt (HZA) Braunschweig befand, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden seien und dass daher eine Zollsschuld entstanden sei. Ferner war es der Ansicht, dass auch Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland entstanden sei. Gegen den entsprechenden Bescheid erhob der Kläger nach erfolglosem Einspruch Klage vor dem Finanzgericht (FG) Hamburg. Dieses setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob es gegen die MwStSystRL verstößt, wenn eine mitgliedstaatliche Vorschrift den Ort der Einfuhr stets an den Ort der Entstehung der Zollsschuld knüpft.

Ob und wie weit die Einfuhrumsatzsteuer im Gleichlauf mit den zollrechtlichen Vorschriften steht, ist schon seit längerer Zeit Gegenstand der EuGH-Rechtsprechung. Der EuGH hatte bereits in der Rechtssache (Rs.) Eurogate entschieden, dass keine Einfuhr vorliegt, wenn eine Zollsschuld infolge von Pflichtverletzungen entsteht und die Ware nachweislich wieder ins Drittland ausgeführt wurde. In der Rs. Federal Express entschied er, dass es für die Annahme eines Eingangs in den EU-Wirtschaftskreislauf nicht genüge, wenn in Deutschland infolge zollrechtlichen Fehlverhaltens eine Zollsschuld entstehe, die Ware aber in einen anderen Mitgliedstaat weiterbefördert und verbraucht worden ist.

Der EuGH nimmt in dem hier besprochenen Verfahren eine zweistufige Prüfung vor und stellt zunächst klar, dass keine allgemeine Verknüpfung zwischen MwStSystRL und Zollkodex besteht. Insbesondere der Ort der mehrwertsteuerrechtlichen Einfuhr bestimmt sich danach nicht nach dem Zollkodex. Auf die zweite Frage, ob die MwStSystRL die Anwendung verbietet, urteilt er unter Bezugnahme auf das Territorialitätsprinzip, dass die sinngemäße Anwendung auf die Mehrwertsteuer nicht mit der MwStSystRL vereinbar ist. Die Verknüpfung regelt nur den Zeitpunkt der Steuerentstehung und nicht den Ort der Einfuhr,

der – unabhängig von der zollrechtlichen Fiktion und außerhalb des Anwendungsbereiches von § 21 Abs. 2 UStG – dort ist, wo die Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union eingetreten ist und einem Verbrauch zugeführt werden kann.



FAZIT: Mit diesem Urteil erteilt der EuGH der Auffassung, die Einfuhrumsatzsteuer entstehe grundsätzlich in örtlicher Hinsicht dort, wo die Zölle entstehen, endgültig eine Absage und schafft insoweit erste Rechtssicherheit, als die zollrechtliche Zuständigkeitsfiktion nicht für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer herangezogen werden darf – wobei die Umsetzung in der Praxis noch zu Problemen führen dürfte (z. B. bei abweichenden Zuständigkeiten in verschiedenen Ländern oder bei der Bestimmung des Ortes des Eintritts in den EU-Wirtschaftskreislauf).

FÜR UNTERNEHMEN

Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung

Am 21.11.2023 hat der Bundesfinanzhof (BFH) die Voraussetzungen für die sog. innergemeinschaftliche Anschlusslieferung konkretisiert. Dabei handelt es sich um die steuerfreie Einfuhr von Gegenständen, wenn diese unmittelbar im Anschluss für eine innergemeinschaftliche Lieferung verwendet werden. Beweislast für sämtliche Voraussetzungen trägt derjenige, der die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will.

Werden Gegenstände aus dem umsatzsteuerlichen Drittlandgebiet nach Deutschland eingeführt, fällt regelmäßig Einfuhrumsatzsteuer an. Werden die eingeführten Waren im Anschluss unmittelbar durch einen Unternehmer an einen Empfänger im übrigen Gemeinschaftsgebiet weitergeliefert, findet sich im deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) hierfür eine Vereinfachungsregelung, um die Waren von der Einfuhrumsatzsteuer zu befreien. Es handelt sich um die sog. innergemeinschaftliche Anschlusslieferung.

Die Beweislast für das Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen trägt dabei der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer und damit derjenige Unternehmer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt. Der BFH hat am 21.11.2023 entschieden, dass bei indirekter Stellvertretung auch der Stellvertreter als Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer die notwendigen Nachweise für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erbringen muss.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die eingeführten Gegenstände tatsächlich zur Ausführung von umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen in einen anderen Mitgliedstaat verwendet werden. Ist dieses nicht der Fall, kann die Einfuhrumsatzsteuer nacherhoben werden. Nach der Entscheidung des BFH sollte der Empfänger der Anschlusslieferung bei der Inanspruchnahme feststehen und bekannt sein. Wenn für die Behörden nicht klar erkennbar ist, wer die Anschlusslieferung erhalten soll, kann die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung verwehrt bzw. nachträglich versagt und die Einfuhrumsatzsteuer nacherhoben werden.

Folgende Nachweise müssen vom Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer gegenüber der zuständigen Behörde erbracht werden:

- Mitteilung über die erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) im Einfuhrstaat bzw. die des Fiskalvertreters im Einfuhrstaat
- Mitteilung der registrierten USt-IdNr. des Abnehmers im anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union bzw. beim unternehmensinternen innergemeinschaftlichen Verbringen die eigene registrierte USt-IdNr. im Bestimmungsstaat
- Nachweis, dass die Gegenstände zur Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gedacht sind

Die Umsätze im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Anschlusslieferungen sind in der Umsatzsteuererklärung des Einfuhrmitgliedstaates anzugeben und in der Zusammenfassenden Meldung zu erfassen. Ferner kann eine Verpflichtung zur Abgabe einer Intrastaterklärung bestehen.



PRAXISTIPP: Wenn bei der Einfuhr von Waren aus dem Drittlandgebiet die Vereinfachungsregelung für die innergemeinschaftliche Anschlusslieferung in Anspruch genommen werden soll, ist darauf zu achten, dass sämtliche Nachweise erbracht werden können und vor allem die Identität des Empfängers nachgewiesen werden kann, um eine rückwirkende Steuerbelastung sowie eventuelle zusätzliche Beratungskosten zu vermeiden.

FÜR ALLE UNTERNEHMEN

Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Wachstumschancen-gesetz und Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024

Am 27.3.2024 ist das sog. Wachstumschancen-gesetz endlich in Kraft getreten. Im Folgenden geben wir einen kurzen Überblick zu den daraus entstehenden wesentlichen Änderungen in der Umsatzsteuer. Neue gesetzliche Änderungen liegen derweil bereits im Entwurf vor.

Die wohl weitreichendste Änderung betrifft die in anderen Ländern bereits implementierte Einführung der elektronischen Rechnung: Ab dem 1.1.2025 wird eine verpflichtende Verwendung von elektronischen Rechnungen für steuerpflichtige inländische Umsätze zwischen inländischen Unternehmern eingeführt. Es gibt jedoch Übergangsregelungen. So dürfen bis Ende 2026 alle Unternehmen und im Jahr 2027 Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz bis zu 800.000 € noch Papier- oder PDF-Rechnungen stellen. Ab dem 1.1.2028 wird eine E-Rechnungsstellung nach der CEN-Norm 16931 (z.B. ZUGFeRD und XRechnung) generell verpflichtend. Bis dahin sind auch andere elektronische Rechnungen zulässig, wenn eine Übermittlung im elektronischen Datenaustausch erfolgt.

Unabhängig von den Übergangsfristen zur Rechnungsstellung müssen Unternehmer jedoch bereits ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, elektronische Rechnungen zu empfangen. Die Bestrebungen zur Einführung einer elektronischen Rechnung auf europäischer Ebene sollen dagegen noch bis Juli 2030 auf sich warten lassen, so der aktuell vorliegende Vorschlag der EU-Kommission zur Initiative „VAT in the Digital Age“, der noch im Juni verabschiedet werden soll.

Ferner ergeben sich die folgenden Änderungen:

- Der Schwellenwert zur Befreiung von der Abgabe vierteljährlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen wird ab dem Jahr 2025 von 1.000 € auf 2.000 € erhöht. Ursprünglich war die Änderung bereits für 2024 geplant.
- Kleinunternehmer sind ab dem Jahr 2024 im Regelfall von der Übermittlung von Umsatzsteuerjahreserklärungen befreit.
- Die Jahresumsatzgrenze für die Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten wurde ab dem Jahr 2024 von 600.000 € auf 800.000 € angehoben.
- Die Übertragung von Emissionszertifikaten fällt ab dem 1.4.2024 unter die Vereinfachungsregelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (sog. Reverse-Charge-Verfahren).

Weitere Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 liegen im Entwurf bereits vor. Insbesondere

hervorzuheben sind dabei die beabsichtigte Anhebung der Kleinunternehmergrenze sowie die Einführung eines besonderen Meldeverfahrens für Kleinunternehmer in anderen Mitgliedstaaten. Ferner sind Änderungen im Bereich der Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen und sportliche Veranstaltungen vorgesehen sowie im Hinblick auf die Ortsbestimmungsregelung bei virtuellen Veranstaltungen oder Tätigkeiten. Neu eingeführt werden soll eine Unterscheidung im Hinblick auf den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs, je nachdem ob der Rechnungsaussteller seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten besteuert. Über die vorgenannten und weiteren beabsichtigten Änderungen werden wir Sie in den folgenden Ausgaben auf dem Laufenden halten.



EMPFEHLUNG: Die Einführung der E-Rechnung geht einher mit den Bestrebungen zur Einführung der E-Rechnung auf europäischer Ebene. Unternehmen werden sich daher in den nächsten Monaten intensiv mit der Digitalisierung des Rechnungserstellungsprozesses auseinandersetzen müssen.

Impressum:

Herausgeber: HUSEMANN EICKHOFF SALMEN & Partner
Partnerschaftsgesellschaft mbB
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte
Lissaboner Allee 1, 44269 Dortmund

Verantwortlicher Redakteur:
Wirtschaftsprüfer / Steuerberater Till Evers

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Sie ersetzen keine Rechtsberatung. Sollte jemand Entscheidungen auf die Inhalte dieses Newsletters stützen, handelt er ausschließlich auf eigenes Risiko.

KONTAKT & ANFRAGEN

Anschrift Dortmund:

**Lissaboner Allee 1
44269 Dortmund**

Tel.: 0231 5411-0

Fax: 0231 5411-220

dortmund@husemannpartner.de

www.husemannpartner.de

**Dr. Axel Kampmann
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeits-
und Steuerrecht**

Arbeitsrecht, Insolvenzverwaltung,
Sanierungs- und Restrukturierungsberatung

**Achim Thomas Thiele
Rechtsanwalt, Fachanwalt für
Insolvenz- und Steuerrecht**

Unternehmenskauf und -verkauf, Compliance/
Krisenmanagement, Restrukturierung/
Sanierung, Insolvenzrecht und -verwaltung/
Sachverhaltung

**Holger Witteler
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**

Gestaltungsberatung und Umstrukturierung,
Nachfolgeberatung, Immobiliensteuerrecht

**Stefan Thissen
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Fachberater für internationales
Steuerrecht**

Betriebswirtschaftliche Beratung, Transak-
tionsberatung, internationales Steuerrecht

**Henning Jaeger
Rechtsanwalt**

Immobilien-/Bau-/Miet-/Zivil-/Wirtschafts-/
IT-Recht, Datenschutz und Digitalisierung,
Unternehmenskauf und -verkauf, Steuer-
recht Prozessführung vor Zivilgerichten

**Christoph Schubert
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, betriebswirtschaftliche
Beratung, Nachfolgeberatung, Gemeinnüt-
zigkeit und Stiftungen

**Dr. Jorg Fedtke, LL. M.
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels-
und Gesellschaftsrecht**

Unternehmenskauf und -verkauf, Gesell-
schafts- und Umwandlungsrecht, interna-
tionales Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht,
Unternehmensnachfolge/Erbrecht

**Till Evers
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Fachberater für Unternehmens-
nachfolge (DStV e.V.)**

Gestaltungsberatung und Umstrukturierung,
Nachfolgeberatung, Immobiliensteuerrecht

**Dr. David Bunzel
Rechtsanwalt**

Insolvenzverwaltung, Sanierungs- und Restru-
kturierungsberatung, Beratung der eigen-
verwaltenden Schuldnerin, Gläubiger- und/
oder Organberatung in Krise oder Insolvenz,
Abwehr von Anfechtungsansprüchen

**Jennifer Hartlage
Steuerberaterin, Fachberaterin für
Unternehmensnachfolge (DStV e.V.)**

Nachfolgeberatung, Immobiliensteuerrecht

**Philipp Kleinmann
Wirtschaftsprüfer**

Prüfung von Jahres-/Konzernabschlüssen,
prüfungsnahe Dienstleistungen, betriebs-
wirtschaftliche Beratung, Unternehmens-
bewertung

**Anja Rist
Rechtsanwältin, Fachanwältin für
Insolvenzrecht**

Handels-/Zivil-/Wirtschafts-/Straßen-
verkehrs-/Insolvenzrecht

**Melanie Markmann-Oberbach
Rechtsanwältin, Fachanwältin
für Arbeitsrecht**

Arbeits-/Sozialversicherungs-/Zivil-/
Wirtschafts-/Urheber- und Markenrecht,
Datenschutz, Prozessführung vor Zivil- und
Arbeitsgerichten, gewerblicher Rechts-
schutz, Arbeitsrecht in Krise und Insolvenz,
Interessenausgleich/Sozialplan

**Christoph Schneider LL.M.
Rechtsanwalt**

Gesellschafts-/Umwandlungs-/Zivil-/Wirt-
schafts-/Erbrecht und Unternehmensnach-
folge, Unternehmenskauf und -verkauf,
Prozessführung vor Zivilgerichten

**Jens Papke,
Rechtsanwalt**

IT-, Urheber- und Immobilienrecht sowie
gewerblicher Rechtsschutz, insbesondere
Marken- und Lauterkeitsrecht, Datenschutz
und Digitalisierung und Prozessführung vor
Zivilgerichten

**Manuel Welski
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Arbeitsrecht**

Arbeits- und Sozialversicherungsrecht,
Insolvenzanfechtung, Prozessführung vor
Zivilgerichten

**Mark Wegmann
Rechtsanwalt, Steuerberater**

Steuerrecht, Steuerverfahrensrecht,
Handels- und Gesellschaftsrecht,
Umwandlungen, M&A, Compliance

**Carl Julian Eichenberg
Rechtsanwalt**

Sanierungs- und Restrukturierungsbe-
ratung, Insolvenzanfechtung, Arbeits-
und Sozialversicherungsrecht, Zivil- und
Wirtschaftsrecht

**Lara Kestel
Rechtsanwältin**

Immobilien-, Bau- und Mietrecht, Zivil-
und Wirtschaftsrecht, Prozessführung
vor Zivilgerichten

**Fabiana Chavet
Rechtsanwältin**

Handels- Gesellschafts- und Zivilrecht,
Unternehmenskauf und -verkauf, Unter-
nehmensnachfolge

**Christina Schuster
Rechtsanwältin**

Unternehmenskauf- und -verkauf, Gesell-
schaftsrecht, Insolvenzrecht

**Despina Chatzipolichroni
Rechtsanwältin**

Erb- und Familienrecht, Immobilienrecht,
Prozessführung vor Zivilgerichten, Zulas-
sung zur griechischen Rechtsanwaltschaft,
Betreuung u.a. von erb- und immobilien-
rechtlichen Angelegenheiten in Griechenland

**Nele Casper
Rechtsanwältin**

Insolvenzverwaltung, Sanierungs-
und Restrukturierungsberatung

**Rolf Pfeiffenberger
Steuerberater**

Steuerliche Gestaltungsberatung sowie
Beratung von gemeinnützigen Einrichtun-
gen, Hochschulen, Kapital- und Personen-
gesellschaften

**Thomas Volkmann
Steuerberater**

Besteuerung von Unternehmen, Konzernen
und Privatpersonen, Erbschaft- und Schen-
kungsteuer, Steuerstrafrecht, Gestaltungs-
beratung und Umstrukturierung

**Christiane Büttner
Steuerberaterin**

Besteuerung von Kapitalanlagen in Betriebs-
und Privatvermögen, steuerliche Betreuung
von Familiengesellschaften

**Guido Karmann
Steuerberater
Fachberater für die Umstrukturierung
von Unternehmen (IFU/ISM gGmbH)**

Gestaltungsberatung und Umstrukturierung,
Umsatz-/Grunderwerb-/Immobilien-/inter-
nationales Steuerrecht

**Nina Farwick
Steuerberaterin**

Steuerliche Betreuung von Personen- und
Kapitalgesellschaften sowie Privatpersonen,
Erstellung von Jahresabschlüssen und
Steuererklärungen

**Friedrich Gerwin
Steuerberater**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, prüfungsnahe Dienst-
leistungen, betriebswirtschaftliche Beratung

**Thomas Peil
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, prüfungsnahe
Dienstleistungen, betriebswirtschaftliche
Beratung, Sanierungsberatung

**Stefan Witte
Wirtschaftsprüfer**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/Kon-
zernabschlüssen, prüfungsnahe Dienstlei-
stungen, betriebswirtschaftliche Beratung

**Florian Habberger, LL. M.
Rechtsanwalt, Steuerberater**

Gestaltungsberatung und Umstrukturierung,
Nachfolgeberatung, Immobiliensteuerrecht,
Tax Compliance

**Simon Ackermann
Steuerberater**

Beratung von Kapital- und Personengesell-
schaften, Erstellung von Jahresabschlüssen
und Steuererklärungen mittelständischer
Unternehmen, betriebswirtschaftliche
Beratung

**Kerstin Appelbaum
Steuerberaterin**

Besteuerung von Unternehmen, Konzernen
und Privatpersonen, Umsatzsteuer

**Gilbert-Marcel Fleitmann
Steuerberater**

Besteuerung von Unternehmen, Konzernen
und Privatpersonen, Erbschaft-/Schen-
kungs-/Umsatzsteuer, Lohn- und Finanz-
buchhaltung

**Katja Weskamp
Steuerberaterin**

Erstellung von Jahresabschlüssen und
Steuererklärungen, steuerliche Betreuung
von Kapital- und Personengesellschaften

**Uwe Tölle
Steuerberater**

Besteuerung von Privatpersonen, Unter-
nehmen und gemeinnützigen Körperschaf-
ten, Erstellung von Jahresabschlüssen und
Steuererklärungen

**Rosa Fischbach
Steuerberaterin**

Steuerrechtliche Betreuung von Kapital- und
Personengesellschaften sowie Familienstif-
tungen, Immobiliensteuerrecht

**Robert Siedhoff
Steuerberater**

Besteuerung von Unternehmen, Konzernen
und Privatpersonen, Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen

**Philipp Warnecke
Steuerberater**

Besteuerung von Kapital- und Personen-
gesellschaften sowie von Privatpersonen,
Erstellung von Jahres- und Konzernab-
schlüssen, Gemeinnützigkeit und Stiftungen

**Tobias Bröhmer
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, betriebswirtschaft-
liche Beratung, Unternehmensbewertung,
prüfungsnahe Dienstleistungen

**Sören Rienhöfer
Steuerberater**

Gestaltungsberatung und Umstrukturie-
rung, Transaktions- und Nachfolgeberatung,
Immobiliensteuerrecht

**Kristina Wrobel
Wirtschaftsprüferin**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, prüfungsnahe
Dienstleistungen

**Alina Einhaus
Steuerberaterin**

Erstellung von Jahresabschlüssen und
Steuererklärungen, steuerliche Betreuung
von Kapital- und Personengesellschaften
sowie von Privatpersonen

**Prof. Dr. Gregor Solfrian
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater**

Prüfung und Erstellung von Jahres-/
Konzernabschlüssen, prüfungsnahe Dienst-
leistungen, betriebswirtschaftliche Beratung

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Redaktionsschluss: 10.6.2024